

ORDONNANCE DE LA COUR (dixième chambre)

15 juillet 2015 (*)

«Renvoi préjudiciel ? Article 99 du règlement de procédure de la Cour ? Fiscalité ? TVA – Directive 2006/112/CE ? Principe de neutralité fiscale – Déduction de la TVA payée en amont – Notion de 'livraison de biens' – Condition d'existence d'une livraison de biens – Transfert de biens par le transporteur directement du fournisseur à une personne tierce – Absence de preuve de possession effective des biens par le fournisseur direct – Défaut de coopération des fournisseurs avec les autorités fiscales – Absence de transbordement des marchandises – Éléments justifiant une suspicion de fraude fiscale»

Dans l'affaire C-159/14,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Administrativen sad Varna (Bulgarie), par décision du 25 mars 2014, parvenue à la Cour le 4 avril 2014, dans la procédure

«Koela-N» EOOD

contre

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

LA COUR (dixième chambre),

composée de M. C. Vajda, président de chambre, MM. A. Rosas et D. Šváby (rapporteur), juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: M. A. Calot Escobar,

considérant les observations présentées:

- pour «Koela-N» EOOD, par Me V. Koleva, avocat,
- pour le Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, par M. D. Zhelyazkov, en qualité d'agent,
- pour la Commission européenne, par Mmes P. Mihaylova et C. Soulay, en qualité d'agents,

rend la présente

Ordonnance

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), notamment de son article 14.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant «Koela?N» EOOD (ci-

après «Koela-N») au Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur de la direction «Recours et pratique en matière fiscale et de sécurité sociale», pour la ville de Varna, de l'administration centrale de l'agence nationale des recettes publiques, ci-après le «Direktor») au sujet du refus de ce dernier d'admettre le droit de Koela-N à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA» ou la «taxe») dont elle s'est acquittée en amont sur des opérations considérées comme suspectes.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de la directive 2006/112 prévoit que les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel sont soumises à la TVA.

4 Aux termes de l'article 14, paragraphe 1, de cette directive:

«Est considéré comme 'livraison de biens', le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.»

5 Selon l'article 63 de ladite directive, le fait générateur de la TVA intervient et celle-ci devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.

6 D'après l'article 167 de la même directive, le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

7 L'article 168 de la directive 2006/112 dispose:

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants:

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti;

[...]»

Le droit bulgare

8 Selon l'article 6, paragraphe 1, de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n° 63, du 4 août 2006, ci-après le «ZDDS»):

«On entend par livraison d'un bien, au sens de la présente loi, le transfert du droit de propriété ou d'un autre droit réel sur le bien.»

9 Aux termes de l'article 12, paragraphe 1, du ZDDS:

«Constitue des opérations imposables toute livraison de biens ou toute prestation de services au sens des articles 6 et 9 lorsqu'elle est effectuée par un assujetti en vertu de la présente loi et que son lieu d'exécution se trouve sur le territoire national, ainsi que toute opération soumise au taux zéro effectuée par un assujetti, sauf dans les cas où la présente loi en dispose autrement.»

10 L'article 68, paragraphes 1 et 2, du ZDDS prévoit:

«(1) Le crédit d'impôt correspond au montant de la taxe qu'une personne enregistrée a le droit de déduire de ses dettes fiscales en vertu de cette loi au titre:

1. des biens ou des services qu'elle a reçus dans le cadre d'une livraison ou d'une prestation imposable;
2. d'un paiement qu'elle a effectué avant l'intervention du fait générateur de la TVA pour une livraison ou une prestation imposable;
3. d'une importation qu'elle a effectuée;
4. de la TVA dont elle est redevable au sens du chapitre 8.

(2) Le droit à déduction de la TVA en amont d'impôt naît lorsque la TVA déductible devient exigible.»

11 L'article 70, paragraphe 5, du ZDDS prévoit qu'il n'existe pas de droit à déduction de la TVA acquittée en amont lorsque celle-ci a été facturée indûment.

12 L'article 329 de la loi sur le commerce (Targovski zakon, DV n° 83, du 18 juin 1991) prévoit:

«(1) Les parties peuvent stipuler que le vendeur remettra le bien à un tiers désigné par l'acheteur.

(2) Le vendeur a l'obligation d'informer l'acheteur de la remise du bien au tiers en lui transmettant une copie des documents accompagnant le bien.

[...]»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

13 Koela-N est une société de droit bulgare, exerçant une activité de fabrication d'emballages plastiques et de conditionnement d'huiles végétales raffinées en bouteilles sous la marque déposée «Eastoil» et disposant d'actifs nécessaires à cette fin, tels des ateliers à Ignatievo (Bulgarie) ainsi que d'une main-d'œuvre qualifiée.

14 Pendant les périodes fiscales en cause au principal, à savoir les mois de mai à août 2011, Koela-N a exercé son droit à déduction de la TVA antérieurement acquittée au titre de 27 factures relatives à l'achat d'«huile de tournesol raffinée et non raffinée», émises par la société A i N 07 EOOD (ci-après «A i N 07»).

15 Dans le cadre de vérifications croisées effectuées par les services fiscaux, il a été constaté qu'A i N 07 était, aux dates des livraisons, enregistrée conformément au ZDDS, que les 27 factures en cause au principal étaient inscrites dans les déclarations de TVA et dans un registre des ventes, et que le paiement des sommes dues par Koela-N à A i N 07, y compris celui de l'acompte, avait été effectué par voie bancaire. Les services fiscaux ont sollicité et obtenu la communication d'un certain nombre de documents, tels des contrats de livraison d'huile végétale et de transport de marchandises, des contrats de travail, des bons de commande, des procès-verbaux de livraison et de réception, des bons de livraison, des bordereaux de pesée, des factures concernant l'achat d'huile végétale par A i N 07 auprès de fournisseurs en amont et les procès-verbaux de livraison et de réception correspondant à ces achats, des factures émises par Start Treys EOOD et concernant des prestations de services de transport accomplies au bénéfice d'A i N 07, ainsi que des lettres de voiture internationales.

16 Toutefois, à la suite de vérifications effectuées auprès du propre fournisseur en huile végétale d'A i N 07, à savoir Ildi EOOD (ci-après «Ildi»), ainsi que chez les transporteurs des marchandises concernées, les autorités fiscales ont émis un avis de redressement fiscal, par lequel elles ont refusé à Koela-N le droit à déduction de la TVA acquittée en amont au titre des 27 factures en cause au principal. Sur la base des vérifications constatées, les autorités fiscales ont considéré qu'il n'y avait pas eu livraison de biens au sens du ZDDS et que, par conséquent, les conditions d'ouverture du droit à déduction n'étaient pas remplies.

17 Au cours desdites vérifications, les autorités fiscales ont constaté que l'enregistrement d'Ildi aux fins du ZDDS avait été radié au mois de décembre 2011 et que cette société avait fait l'objet d'un contrôle fiscal portant sur une partie de la période en cause au principal. Ces mêmes vérifications ont également permis de mettre en évidence que les propres fournisseurs d'Ildi, en l'occurrence Makro EOOD et Shugar pak EOOD, avaient déclaré une livraison intracommunautaire des marchandises en question au départ de la Slovénie. Toutefois, aucune de ces deux sociétés n'a coopéré aux opérations de vérification effectuées par les contrôleurs fiscaux et, d'après les données du registre de l'agence nationale des recettes publiques, ces sociétés ne disposaient ni des employés ni des locaux nécessaires à une telle activité.

18 Par ailleurs, dans le cadre du contrôle des sociétés ayant transporté les marchandises en cause au principal, il a été notamment constaté que Start Treys EOOD, qui avait conclu avec A i N 07 un contrat portant sur des prestations de transport, avait sous-traité une partie de ces prestations à des sociétés tierces. Ces dernières ont présenté des factures portant sur des «services de transport» en Bulgarie et entre la Moldavie et la Bulgarie.

19 Dans des déclarations écrites, Koela-N a indiqué, s'agissant de l'huile raffinée, que celle-ci avait été transformée puis conditionnée en bouteilles et commercialisée sur le territoire bulgare. Quant à l'huile non raffinée, Koela-N a souligné que cette dernière avait été vendue et transportée à des clients, en l'occurrence Maneks san AD et Trakia 2006 EOOD, sans avoir été préalablement transformée, ainsi qu'en attestaient des contrats de fourniture d'huile de tournesol non raffinée et des bordereaux de pesée.

20 Koela-N a contesté l'avis de redressement fiscal en cause au principal au moyen d'un recours hiérarchique devant le Direktor. Cet avis ayant été confirmé par celui-ci, Koela-N a saisi l'Administrativen sad Varna (tribunal administratif de Varna).

21 Selon un rapport d'expert-comptable agréé, aux conclusions duquel la juridiction de renvoi a indiqué se rallier, la marchandise réceptionnée par Koela-N était inscrite en comptabilité puis, une fois transformée et mise en bouteille, était commercialisée, des factures étant alors émises et des recettes comptabilisées. Un tableau annexé à ce rapport, établi à partir des documents de

transport et des factures, mettait en évidence le déplacement de ces marchandises entre leurs lieux d'origine avérés, en l'occurrence les villes de Resen et de B?I?i (Moldavie), et leurs lieux de destination, en l'occurrence les villes d'Ignatievo et Yambol (Bulgarie).

22 Devant la juridiction de renvoi, le Direktor fait valoir qu'A i N 07 n'a pas établi avoir acheté l'huile végétale en cause au principal et, partant, ne saurait être regardée comme ayant disposé de cette marchandise et comme l'ayant vendue à Koela-N. Le Direktor est également d'avis qu'il existe des indications de la participation de Koela?N à une fraude fiscale. Ce point de vue serait justifié par le fait qu'il aurait été constaté un flux de marchandises depuis la Moldavie jusqu'aux entrepôts appartenant à Koela?N et à ses clients, alors même qu'aucune déclaration d'importation de marchandises dans l'Union européenne n'a été établie, Makro EOOD et Shugar pak EOOD ayant au contraire affirmé avoir effectué un achat intracommunautaire auprès d'une société slovène. Le Direktor se prévaut également de l'absence de déchargement et de chargement de l'huile végétale par les fournisseurs en amont ainsi que de l'absence de personnel et de local nécessaires à une telle activité. Il en déduit que ces fournisseurs n'ont pu prendre possession ni disposer de cette huile. Enfin, après avoir souligné l'absence de coopération des fournisseurs en amont avec l'administration fiscale et le fait que les enregistrements aux fins de la TVA de Ildi et Makro ont été radiés, le Direktor fait observer que la TVA due par l'un des fournisseurs en amont, en l'occurrence Makro EOOD, au titre des mois de mai et juin 2011, n'a pas été versée et que cette société n'a pas déposé de déclaration fiscale annuelle au titre de l'année 2011 aux fins de l'impôt sur les sociétés.

23 Selon la juridiction de renvoi, les parties au principal s'accordent sur le fait que l'huile végétale a été chargée en Moldavie puis transportée jusqu'en Bulgarie, les lieux de destination étant la ville de Ignatievo, où Koela?N a son siège, et celle de Yambol, où Trakia 2006 EOOD et Maneks san AD ont leur siège. Entre les lieux de chargement et ceux de destination, l'huile végétale n'aurait été ni déchargée, ni transbordée, ni soumise à une quelconque autre activité, pas plus qu'elle n'aurait été réceptionnée par une société tierce, qu'il s'agisse d'A i N 07 ou de l'un des propres fournisseurs de celle-ci. Selon la juridiction de renvoi, l'huile végétale pour laquelle les factures en cause au principal ont été émises a été inscrite dans la comptabilité de Koela-N et a fait l'objet de livraisons imposables en aval, au titre desquelles la TVA a été facturée.

24 La juridiction de renvoi précise que le différend entre les parties porte essentiellement sur la question de savoir s'il y a eu transfert du droit de propriété sur la marchandise pour laquelle les factures en cause au principal ont été émises et indique que la pratique du Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) est controversée à cet égard.

25 Dans ces conditions, la juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doit-il être interprété en ce sens que le droit de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire comprend notamment le droit de donner instruction à un transporteur de livrer le bien à une personne tierce, différente du destinataire visé dans la facture et que, partant, la seule réception du bien par cette tierce personne constitue déjà une preuve de la réalisation de livraisons de biens antérieures?

2) L'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doit-il être interprété en ce sens que l'absence de possession effective du bien par le fournisseur direct ? indépendamment du fait que l'acheteur ait reçu le bien ? signifie que ne sont pas remplies les conditions de l'existence d'une livraison au sens de cette directive?

3) Le fait que les fournisseurs antérieurs dans la chaîne commerciale n'aient pas coopéré avec les autorités fiscales et l'absence de transbordement des marchandises constituent-ils des

éléments objectifs dont il peut être déduit que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder son droit à déduction était impliquée dans une fraude fiscale?»

Sur les questions préjudicielles

26 En vertu de l'article 99 du règlement de procédure de la Cour, lorsqu'une question posée à titre préjudiciel est identique à une question sur laquelle la Cour a déjà statué, lorsque la réponse à une telle question peut être clairement déduite de la jurisprudence ou lorsque la réponse à la question posée à titre préjudiciel ne laisse place à aucun doute raisonnable, la Cour peut, à tout moment, sur proposition du juge rapporteur, l'avocat général entendu, décider de statuer par voie d'ordonnance motivée.

27 Il y a lieu de faire application de cette disposition dans la présente affaire.

Sur les deux premières questions

28 Par ses deux premières questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que l'administration fiscale d'un État membre considère qu'une livraison de biens n'a pas été effectuée, avec pour conséquence de faire obstacle à ce que la TVA supportée lors de cette acquisition puisse être déduite par l'acquéreur, au motif que ce dernier n'a pas reçu la marchandise qu'il a achetée mais l'a expédiée directement à une personne tierce à laquelle il l'a revendue, ou au motif que le fournisseur direct de cet acquéreur n'a pas reçu la marchandise qu'il a achetée mais l'a expédiée directement à celui-ci.

29 Il ressort de la décision de renvoi que, dans l'affaire au principal, à la première hypothèse correspondent l'achat d'huile végétale non raffinée par Koela?N auprès d'A i N 07 et la vente subséquente de cette huile à Trakia 2006 EOOD et Maneks san AD, avec la particularité que l'huile en question n'a pas transité par Ignatievo, ville dans laquelle Koela?N a son siège, mais a été transportée directement à Yambol, où sont établies Trakia 2006 EOOD et Maneks san AD. À la seconde hypothèse correspond l'achat d'huile végétale raffinée par Koela?N auprès d'A i N 07, étant précisé que cette huile, si elle a été transportée au siège de Koela?N, n'avait pas auparavant transité par celui d'A i N 07.

30 Il ressort du libellé de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 que, dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti.

31 Selon une jurisprudence bien établie de la Cour, le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union (voir, notamment, arrêts Mahagében et Dávid, C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 37 ainsi que jurisprudence citée; Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, point 23, et Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, point 25).

32 Ainsi que la Cour l'a itérativement jugé, le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de la directive 2006/112 fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe être limité. En particulier, ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir, notamment, arrêts Mahagében et Dávid, C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 38, ainsi que Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, point 26; ordonnance Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, point 24).

33 Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir, notamment, arrêts Mahagében et Dávid, C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 39; Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, point 25, ainsi que Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, point 27; ordonnances Forwards V, C?563/11, EU:C:2013:125, point 27, et Hardimpex, C?444/12, EU:C:2013:318, point 18).

34 La question de savoir si la TVA due sur les opérations de vente antérieures ou ultérieures portant sur les biens concernés a ou non été versée au Trésor public est sans influence sur le droit de l'assujetti de déduire la TVA acquittée en amont. En effet, la TVA s'applique à chaque transaction de production ou de distribution, déduction faite de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix (voir, notamment, arrêts Mahagében et Dávid, C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 40, ainsi que Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, point 28 et jurisprudence citée).

35 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que, dans l'affaire au principal, l'administration fiscale a considéré que la notion de livraison de biens au sens du ZDDS exige que le fournisseur et l'acquéreur prennent physiquement possession de la marchandise en cause.

36 À cet égard, il convient de rappeler que l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112 définit la livraison de biens comme «le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire».

37 Selon une jurisprudence constante de la Cour, la notion de «livraison de biens» ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable, mais elle inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était le propriétaire de ce bien (voir arrêts Evita-K, C?78/12, EU:C:2013:486, point 33, et Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, point 20).

38 Or, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire, au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112, n'exige pas que la partie à laquelle ce bien corporel est transféré détienne physiquement celui-ci, ni que ledit bien corporel soit physiquement transporté vers elle et/ou physiquement reçu par elle.

39 La Cour a déjà eu l'opportunité de préciser, à cet égard, que le fait qu'un bien n'a pas été reçu directement de la main de l'émetteur de la facture n'est pas nécessairement la conséquence d'une dissimulation frauduleuse commise par le fournisseur réel, mais peut avoir d'autres raisons, telles que, notamment, l'existence de deux ventes successives portant sur les mêmes biens, qui, sur ordre, sont transportés directement du premier vendeur au second acquéreur, de telle sorte qu'il y a deux livraisons successives au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112, mais un seul transport effectif. En outre, il n'est pas nécessaire que le premier acquéreur soit devenu propriétaire des biens en cause au moment de ce transport, étant donné que l'existence d'une livraison au sens de cette disposition ne présuppose pas le transfert de la

propriété juridique du bien (voir, en ce sens, ordonnance Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, point 32).

40 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux deux premières questions posées que l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que l'administration fiscale d'un État membre considère qu'une livraison de biens n'a pas été effectuée, avec pour conséquence de faire obstacle à ce que la TVA supportée lors de cette acquisition puisse être déduite par l'acquéreur, au motif que ce dernier n'a pas reçu la marchandise qu'il a achetée mais l'a expédiée directement à une personne tierce à laquelle il l'a revendue, ou au motif que le fournisseur direct de cet acquéreur n'a pas reçu la marchandise qu'il a achetée mais l'a expédiée directement à celui-ci.

Sur la troisième question

41 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande si les dispositions de la directive 2006/112 doivent être interprétées en ce sens que l'absence de coopération des fournisseurs antérieurs d'un assujetti dans la chaîne commerciale avec les autorités fiscales et l'absence de transbordement des marchandises concernées constituent des éléments objectifs dont il peut être déduit que cet assujetti, destinataire de ces marchandises, savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder son droit à déduction était impliquée dans une fraude fiscale.

42 Il convient de rappeler, à cet égard, que, si l'administration fiscale déduit de l'existence de fraudes ou d'irrégularités commises par l'émetteur de la facture que l'opération facturée et invoquée pour fonder le droit à déduction n'a pas été réalisée effectivement, cette administration doit, pour que le droit à déduction puisse être refusé, établir, au vu d'éléments objectifs et sans exiger du destinataire de la facture des vérifications qui ne lui incombent pas, que ce destinataire savait ou aurait dû savoir que ladite opération était impliquée dans une fraude à la TVA, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier (voir ordonnances Forwards V, C?563/11, EU:C:2013:125, point 35, et Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, point 33).

43 En effet, la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive 2006/112 et les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union (voir, notamment, arrêt LVK – 56, C?643/11, EU:C:2013:55, point 58, ainsi que ordonnances Forwards V, C?563/11, EU:C:2013:125, point 36, et Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, point 34).

44 Dès lors, il appartient aux autorités et aux juridictions nationales de refuser le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement (voir arrêts Mahagében et Dávid, C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 42, ainsi que ordonnances Forwards V, C?563/11, EU:C:2013:125, point 37, et Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, point 35).

45 Néanmoins, selon une jurisprudence également bien établie de la Cour, il n'est pas compatible avec le régime du droit à déduction prévu par la directive 2006/112 de sanctionner, par le refus de ce droit, un assujetti qui ne savait pas et n'aurait pas pu savoir que l'opération concernée était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou qu'une autre opération faisant partie de la chaîne de livraison, antérieure ou postérieure à celle réalisée par ledit assujetti, était entachée de fraude à la TVA (voir, en ce sens, notamment, arrêt LVK – 56, C?643/11, EU:C:2013:55, point 60, ainsi que ordonnances Forwards V, C?563/11, EU:C:2013:125, point 38, et Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, point 36).

46 La détermination des mesures pouvant, dans un cas d'espèce, raisonnablement être exigée d'un assujetti souhaitant exercer le droit à déduction de la TVA pour s'assurer que ses opérations

ne sont pas impliquées dans une fraude commise par un opérateur en amont dépend essentiellement des circonstances de ce cas d'espèce (voir arrêt Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 59, ainsi que ordonnances Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, point 39, et Jagieo, C-33/13, EU:C:2014:184, point 37).

47 Lorsqu'il existe des indices permettant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude, un opérateur avisé pourrait, selon les circonstances de l'espèce, se voir obligé de prendre des renseignements sur un autre opérateur auprès duquel il envisage d'acheter des biens ou des services, afin de s'assurer de la fiabilité de celui-ci (arrêt Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 60, ainsi que ordonnances Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, point 40, et Jagieo, C-33/13, EU:C:2014:184, point 38).

48 Toutefois, la Cour a jugé, à cet égard, que l'administration fiscale ne peut exiger de manière générale de l'assujetti souhaitant exercer le droit à déduction de la TVA, d'une part, de vérifier que l'émetteur de la facture afférente aux biens et aux services au titre desquels l'exercice de ce droit est demandé disposait des biens en cause et était en mesure de les livrer et qu'il a rempli ses obligations de déclaration et de paiement de la TVA, afin de s'assurer qu'il n'existe pas d'irrégularités ou de fraude au niveau des opérateurs en amont, ou, d'autre part, de disposer de documents à cet égard (voir arrêts Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 61, ainsi que LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, point 61; ordonnances Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, point 41, et Jagieo, C-33/13, EU:C:2014:184, point 39).

49 Il s'ensuit qu'une juridiction nationale qui est appelée à décider si, dans un cas particulier, une opération imposable faisait défaut, et devant laquelle l'administration fiscale s'est notamment fondée sur des irrégularités dans la sphère de l'émetteur de la facture, doit veiller à ce que l'appréciation des éléments de preuve n'aboutisse pas à vider de son sens la jurisprudence rappelée au point 45 de la présente ordonnance et à obliger de manière indirecte le destinataire de la facture à procéder à des vérifications auprès de son cocontractant qui, en principe, ne lui incombent pas (voir arrêt LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, point 62, ainsi que ordonnances Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, point 42, et Jagieo, C-33/13, EU:C:2014:184, point 40).

50 En ce qui concerne l'affaire au principal, la juridiction de renvoi demande à la Cour si l'absence de coopération des fournisseurs antérieurs dans la chaîne commerciale avec les autorités fiscales et l'absence de transbordement des marchandises concernées constituent des éléments objectifs dont il peut être déduit que l'assujetti, destinataire de ces marchandises, savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder son droit à déduction était impliquée dans une fraude fiscale.

51 À cet égard, il convient de rappeler que, dans le cadre de la procédure introduite au titre de l'article 267 TFUE, la Cour n'est pas compétente pour vérifier ni pour apprécier les circonstances de fait relatives à l'affaire au principal. Il appartient donc à la juridiction nationale d'effectuer une appréciation globale de tous les éléments et circonstances de fait de cette affaire afin de déterminer si l'assujetti a agi de bonne foi et a pris toutes les mesures pouvant raisonnablement être requises d'elle pour s'assurer que l'opération réalisée ne la conduisait pas à participer à une fraude fiscale (voir arrêt Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, point 41).

52 En l'occurrence, s'agissant, plus particulièrement, de l'absence de transbordement de la marchandise en cause au principal à l'étape de la livraison intermédiaire, qui fait l'objet de la présente question, il ressort du point 39 de la présente ordonnance que la circonstance que cette marchandise n'a pas été reçue directement de la main de l'émetteur de la facture n'est pas nécessairement la conséquence d'une dissimulation frauduleuse commise par le fournisseur réel, mais peut avoir d'autres raisons, telles que, notamment, l'existence de deux ventes successives portant sur les mêmes biens, qui, sur ordre, sont transportés directement du premier vendeur au

second acquéreur.

53 De même, la circonstance que des fournisseurs dans la chaîne commerciale n'ont pas coopéré avec les autorités fiscales ne permet pas, par elle-même, de conclure que Koela-N, destinataire de la livraison, savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder son droit à déduction était impliquée dans une fraude fiscale.

54 Néanmoins, il y a lieu de souligner que tant l'absence de coopération des fournisseurs antérieurs dans la chaîne commerciale avec les autorités fiscales que l'absence de transbordement des marchandises concernées sont des éléments objectifs pouvant être pris en compte, dans le cadre d'une appréciation globale de tous les éléments et circonstances de fait, afin de déterminer si Koela-N savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder son droit à déduction était impliquée dans une fraude fiscale.

55 Par conséquent, il convient de répondre à la troisième question que l'absence de coopération des fournisseurs antérieurs d'un assujetti dans la chaîne commerciale avec les autorités fiscales et l'absence de transbordement des marchandises concernées ne constituent pas, par elles-mêmes, des éléments objectifs suffisants pour conclure que cet assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder son droit à déduction de la TVA était impliquée dans une fraude fiscale. Néanmoins, ces deux circonstances sont des éléments objectifs pouvant être pris en compte, dans le cadre d'une appréciation globale de tous les éléments et circonstances de fait, afin de déterminer si ledit assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder son droit à déduction était impliquée dans une fraude fiscale.

Sur les dépens

56 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (dixième chambre) dit pour droit:

1) **L'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que l'administration fiscale d'un État membre considère qu'une livraison de biens n'a pas été effectuée, avec pour conséquence de faire obstacle à ce que la taxe sur la valeur ajoutée supportée lors de cette acquisition puisse être déduite par l'acquéreur au motif que ce dernier n'a pas reçu la marchandise qu'il a achetée mais l'a expédiée directement à une personne tierce à laquelle il l'a revendue, ou au motif que le fournisseur direct de cet acquéreur n'a pas reçu la marchandise qu'il a achetée mais l'a expédiée directement à celui-ci.**

2) **L'absence de coopération des fournisseurs antérieurs d'un assujetti dans la chaîne commerciale avec les autorités fiscales et l'absence de transbordement des marchandises concernées ne constituent pas, par elles-mêmes, des éléments objectifs suffisants pour conclure que cet assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder son droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée était impliquée dans une fraude fiscale. Néanmoins, ces deux circonstances sont des éléments objectifs pouvant être pris en compte, dans le cadre d'une appréciation globale de tous les éléments et circonstances de fait, afin de déterminer si ledit assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder son droit à déduction était impliquée dans une fraude fiscale.**

Signatures

* Langue de procédure: le bulgare.